



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                 |
|--------------------|-------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10825.722787/2015-17</b>                     |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 1002-004.027 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 14 de novembro de 2024                          |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                      |
| <b>RECORRENTE</b>  | FAMA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA     |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                |

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2012, 2023

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Lídimo o auto de infração guerreado e não configurado cerceamento do direito de defesa, porquanto houve o conhecimento de todos os atos e termos processuais por parte do acusado e assegurado plenamente seu direito de resposta ou contestação das infrações que lhe foram imputadas.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2012, 2013

MULTA QUALIFICADA. REDUÇÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Aplica-se a retroatividade benigna de que cuida o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional para redução do percentual de multa qualificada a 100%, estabelecido pela nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/96 pela Lei nº 14.689/2023.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração suscitada e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa qualificada a 100%, face a aplicação do princípio da retroatividade benigna de que cuida o artigo 106 do Código Tributário Nacional, e conforme estabelecido pela nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, por meio das alterações introduzidas pela Lei nº 14.689/2023.

*Assinado Digitalmente*

**Aílton Neves da Silva** – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Aílton Neves da Silva (Presidente), Ricardo Pezzuto Rufino, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Luís Ângelo Carneiro Baptista, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó e Andrea Viana Arrais Egypto.

## RELATÓRIO

Por bem sintetizar os fatos até o momento processual anterior ao do julgamento da Impugnação, transcrevo e adoto o relatório produzido pela DRJ/RPO.

### 1. Da Autuação

Tratam os autos de procedimento fiscal levado a efeito em face da Pessoa Jurídica em epígrafe, relativo à apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e seus reflexos, o qual resultou na lavratura dos Autos de Infração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 129/163), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 164/193 e 213/238); da Contribuição para o PIS/Pasep (fls. 194/200), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (fls. 201/207), e do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF (fls. 208/212).

Estes lançamentos reportam-se aos anos-calendário 2011 e 2012 (exercícios 2012 e 2013), constituindo o crédito tributário total de R\$ 1.673.181,31 (um milhão, seiscentos e setenta e três mil, cento e oitenta e um reais e trinta e um centavos), incluindo juros moratórios, calculados até janeiro de 2016, tendo por base as infrações a seguir:

Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ

Omissão de receitas de venda e serviços

Infração: receitas não contabilizadas

Custos, Despesas Operacionais e Encargos

Infração: despesas não comprovadas ou comprovação inidônea de despesas  
Despesas de propaganda e/ou brindes

Infração: despesas de brindes

IRPJ não declarado

Infração: ausência de declaração ou declaração inexata

**DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$**

|                                                                        | Cód. Receita Darf | Valor        |
|------------------------------------------------------------------------|-------------------|--------------|
| IMPOSTO                                                                | 2917              | 402.133,70   |
| JUROS DE MORA (Calculados até 01/2016)                                 |                   | 158.177,21   |
| MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)                               |                   | 601.707,15   |
| VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO                                            |                   | 1.162.018,06 |
| Valor por Extensão                                                     |                   |              |
| UM MILHÃO, CENTO E SESSENTA E DOIS MIL E DEZOITO REAIS E SEIS CENTAVOS |                   |              |

**Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL****Receitas**

Infração: falta de recolhimento da CSLL devida sobre receitas omitidas  
Custos/despesas operacionais/encargos

Infração: Custos/despesas operacionais/encargos não comprovados

Infração: Custos/despesas operacionais/encargos não dedutíveis

**DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$**

|                                                                                    | Cód. Receita Darf | Valor     |
|------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|-----------|
| CONTRIBUIÇÃO                                                                       | 2973              | 29.877,58 |
| JUROS DE MORA (Calculados até 01/2016)                                             |                   | 12.546,36 |
| MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)                                           |                   | 43.931,04 |
| VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO                                                        |                   | 86.354,98 |
| Valor por Extensão                                                                 |                   |           |
| OITENTA E SEIS MIL, TREZENTOS E CINQUENTA E QUATRO REAIS E NOVENTA E OITO CENTAVOS |                   |           |

**CSLL – Declarada sob Ação Fiscal**

Infração: contribuição social declarada sob ação fiscal

**DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$**

|                                                                         | Cód. Receita Darf | Valor      |
|-------------------------------------------------------------------------|-------------------|------------|
| CONTRIBUIÇÃO                                                            | 2973              | 138.656,54 |
| JUROS DE MORA (Calculados até 01/2016)                                  |                   | 53.942,06  |
| MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)                                |                   | 207.984,80 |
| VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO                                             |                   | 400.583,40 |
| Valor por Extensão                                                      |                   |            |
| QUATROCENTOS MIL, QUINHENTOS E OITENTA E TRÊS REAIS E QUARENTA CENTAVOS |                   |            |

**Contribuição para o PIS/Pasep**

Incidência não-cumulativa padrão

Infração: omissão de receita sujeita à contribuição para o PIS/Pasep

**DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$**

|                                                                 | Cód. Receita Darf | Valor  |
|-----------------------------------------------------------------|-------------------|--------|
| CONTRIBUIÇÃO                                                    | 6656              | 170,14 |
| JUROS DE MORA (Calculados até 01/2016)                          |                   | 74,21  |
| MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)                        |                   | 255,21 |
| VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO                                     |                   | 499,56 |
| Valor por Extensão                                              |                   |        |
| QUATROCENTOS E NOVENTA E NOVE REAIS E CINQUENTA E SEIS CENTAVOS |                   |        |

## Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Incidência não-cumulativa padrão

Infração: omissão de receita sujeita à Cofins

**DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$**

|                                                                 | Cód. Receita Darf | Valor    |
|-----------------------------------------------------------------|-------------------|----------|
| CONTRIBUIÇÃO                                                    | 5477              | 773,53   |
| JUROS DE MORA (Calculados até 01/2016)                          |                   | 337,41   |
| MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)                        |                   | 1.160,29 |
| VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO                                     |                   | 2.271,23 |
| Valor por Extensão                                              |                   |          |
| DOIS MIL, DUZENTOS E SETENTA E UM REAIS E VINTE E TRÊS CENTAVOS |                   |          |

## Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF

Imposto de Renda na Fonte – apuração reflexa

Infração: Imposto de Renda na Fonte sobre pagamentos a beneficiários não identificados / pagamentos sem causa

**DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$**

|                                                                         | Cód. Receita Darf | Valor     |
|-------------------------------------------------------------------------|-------------------|-----------|
| IMPOSTO                                                                 | 2932              | 7.464,86  |
| JUROS DE MORA (Calculados até 01/2016)                                  |                   | 2.791,94  |
| MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)                                |                   | 11.197,28 |
| VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO                                             |                   | 21.454,08 |
| Valor por Extensão                                                      |                   |           |
| VINTE E UM MIL, QUATROCENTOS E CINQUENTA E QUATRO REAIS E OITO CENTAVOS |                   |           |

Em decorrência da referida fiscalização, foram lançados, ainda, os Autos de Infração de Cofins e PIS/Pasep objeto do processo nº 10825.722788/2015-53.

As razões de fato e de direito que ensejaram a autuação foram minuciosamente descritas no Termo de Verificação Fiscal (TVF) às fls. 241/256 e encontram-se a seguir sintetizadas:

## Relato dos Fatos

- O procedimento fiscal originou-se quando, a partir de pesquisas nos sistemas da RFB para os anos de 2011 e 2012, exsurgiram as seguintes constatações:
- DIPJ-2012 e DIPJ-2013 (anos-calendário 2011 e 2012) entregues com todos os campos referentes à apuração de impostos zerados;
- DACONs não entregues nos períodos de 2011 e 2012;
- DCTFs do período sem valores confessados para IRPJ e CSLL;
- ECDs inexistentes para os anos 2011 e 2012;
- FCONTs inexistentes para os anos 2011 e 2012;
- Receitas Brutas de Vendas (apuradas a partir das notas fiscais eletrônicas emitidas), para os anos de 2011 e 2012, da ordem de 10 e 9 milhões de Reais respectivamente.

· Após ser cientificada do Termo de Início de Procedimento Fiscal em 04/04/2014 e solicitar prorrogação de 60 dias para atender à intimação naquele contida, a Contribuinte transmitiu em 30/06 e 08/07/2014, via SPED (conforme dados obtidos através do Receitanet BX, arquivos relativos à ECD dos anos 2011 e 2012. Foram também apresentados em 16/07/2014, por via postal, os seguintes documentos: LALUR, Registro de Entradas e Registro de Saídas (todos referentes a 2011 e 2012). · Após exame da documentação apresentada, restaram dúvidas acerca da correta escrituração de lançamentos na conta “Clientes”, mais especificamente as contas “DMR Distrib de Prods Alimentícios Ltda” e “Dovos Distribuidora de Ovos Ltda”, razão pela qual a Fiscalização requisitou:

“...elementos que comprovassem a contrapartida dos lançamentos nesta conta, quais sejam, extratos bancários que deram suporte à escrituração da conta 11010020002 – Banco do Brasil (Ativo – Ativo Circulante – Disponível – Banco Conta Movimento) dos meses junho de 2011 e outubro de 2012. Em 27/10/2014, a pessoa jurídica entregou os extratos solicitados.

· Remanescendo ainda dúvidas, requisitou-se os extratos dos demais meses dos períodos sob fiscalização, através do Termo de Intimação de 03/11/2014, os quais foram recebidos em 20/11/2014.

· Analisados os extratos solicitados, a documentação requerida pelo Termo de Início de Procedimento Fiscal e as Notas Fiscais eletrônicas extraídas do sistema Receitanet BX, não foram superadas as inconsistências dos lançamentos no grupo da conta sintética “Clientes”. Portanto, procedeu-se à intimação da fiscalizada (Termo de 12/12/2014) para apresentação dos seguintes esclarecimentos e documentos:

“...que a contribuinte esclarecesse, no prazo de trinta dias, de maneira clara e objetiva, para um conjunto de lançamentos tomados como exemplo, a divergência entre os valores contidos em notas fiscais eletrônicas e os lançados como recebidos em sua contabilidade. Requisitou-se ainda que detalhasse os lançamentos mensais referentes a vendas de serviços através da apresentação de respectivo livro auxiliar. Identificando-se ainda a ausência da apresentação do Controle Fiscal Contábil de Transição - FCont e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - DACONs, requisitou-se a apresentação dos mesmos, bem como memória de cálculo da apuração do PIS e da COFINS, apresentando de maneira detalhada a origem dos créditos, acompanhada de relação contendo número, data, CNPJ e valor, dos documentos comprobatórios das operações geradoras dos créditos.”

· Em resposta ao Termo de Intimação supra, a contribuinte assim esclareceu, no tocante aos lançamentos na conta “Clientes” com o histórico “Recebimento da NF. Serv. Nº...”:

“a. Com referência aos históricos de lançamentos de recebimento tenho a esclarecer que onde se lê “Recebimento da NF Serv nº...” deveria ser colocado como histórico uma condição de lançamentos múltiplos:

A) “recebimento de cada nota fiscal emitida, individualmente” B) E a diferença entre o valor total recebido menos os valores de cada nota fiscal recebida, deveria ser: “Valor recebido a título de adiantamento de serviços a serem prestados futuramente do cliente” ou “identificação de cada nota fiscal recebida”

b. Com referência aos adiantamentos recebidos dos clientes destacados em sua notificação informo que possuo “Contrato de Prestação de Serviço” entre as partes, com direito a antecipações de recebimentos e entregas futuras de mercadorias.

c. Com relação a diferenças, informo que não existem, pois se trata de uma conta corrente, entre as empresas, onde uma presta serviço e a outra paga pelo serviço, tanto que a Fama Ovos, ainda tem um crédito junto a estes clientes.

d. Nota-se que a natureza do saldo da conta em questão mantém-se devedor, denotando créditos a receber junto aos clientes.” Relativamente aos lançamentos sintéticos, onde consta no histórico Venda de Serviço, a pessoa jurídica anexou planilha com a relação completa das notas fiscais mês a mês de cada exercício, demonstrando a totalidade das operações da pessoa jurídica.

· Persistindo as dúvidas diante dos novos esclarecimentos apresentados pela fiscalizada, lavrou-se em 12/02/2015 novo Termo de Intimação, requerendo o que segue: “...memória de cálculo da apuração do PIS e da COFINS não-cumulativos, em meio magnético, em formato Excel (.xls ou .xlsx); esclarecesse sobre os FConts entregues; esclarecesse sobre lançamentos realizados nas contas 41080071400 Arrendamento Mercantil– prd e 41080071100 Arrendamento Mercantil – adm, com histórico ‘Provisão de arrendamento mercantil referente ao mês XX/201X’ entregasse todas as notas fiscais listadas em anexo ao Termo.”

· Sobre as informações apresentadas pela empresa em resposta ao Termo acima, ressaltam-se:

- Com relação aos lançamentos da conta arrendamento mercantil, a empresa informou que são lançamentos que não deveriam ser contabilizados, devendo então serem cancelados;

- Com relação aos lançamentos da conta gases industriais, a empresa informou que referidos lançamentos duplicados deveriam estar unicamente na conta de custos de produção e que, por um erro de digitação, parte ficou em despesas;

· No entanto, mesmo diante da última resposta, restaram dúvidas, pelo que foi emitido o Termo de Intimação de 31/03/2015, solicitando:

- Nota fiscal nº 5648, de Oxoid Ltda, não entregue em resposta ao item 04, do Termo de Intimação de 12/02/2015;

- Notas fiscais ou DANFES, listadas no Anexo I, de referido Termo de Intimação;

- Comprovantes de pagamento que compõem lançamentos listado no Anexo II do Termo de Intimação.

- Sobre este Termo, informou a fiscalizada:
- o lançamento da nota fiscal nº 5648, de Oxoid Ltda, foi feito em duplicidade;
- apresenta todas as notas fiscais solicitadas no Anexo I;
- apresenta os comprovantes de pagamentos dos lançamentos do Anexo II.
- A contribuinte foi novamente intimada (Termo de 07/05/2015) a fornecer os documentos abaixo; o que atendeu, entregando cópias dos mesmos:
- Documentos listados no Anexo II do Termo de Intimação de 12/02/2015, uma vez que a pessoa jurídica informou tê-los anexados sem os ter;
- Documentos listados na Lista I, do Termo de Intimação de 07/05/2015.
- Havendo dúvidas e relação a esta documentação, solicitou-se à empresa que esclarecesse a sigla BSP (BSP Extra, BSP Férias, BSP 13º) utilizada em vários dos documentos acima; e que comprovasse os lançamentos 989 (2011), 4646 (2012), 238 (2012), 944 (2012) e 1163 (2012). Em resposta, a mesma informou que o termo BSP designava pagamentos de prêmios, despesas diversas, reembolsos de despesas de viagem, enfim, todo tipo de pagamento que não se enquadrava como pagamento ordinário da pessoa jurídica.

#### Do Procedimento Adotado

- Antes do início da ação fiscal, a contribuinte entregou as DIPJs dos anos-calendário (AC) 2011 e 2012 “zeradas”, induzindo o Fisco à conclusão errônea de que a empresa não possuía qualquer faturamento nesse período. Em tais declarações, informou ser optante do lucro presumido; contudo, por não ter efetuado nenhuma confissão ou recolhimento a título de IRPJ nos AC sob análise, tal opção não foi acatada, à luz do que determina a legislação vigente nos períodos fiscalizados.
- A fiscalizada confessou em DCTF débitos de PIS e COFINS não-cumulativos e não entregou, antes do início da ação fiscal, Dacons e ECDs. IRPJ, CSLL e reflexos – Autos de Infração
- Ao apresentar ECDs e LALUR, em resposta ao Termo de Início, a fiscalizada demonstrou sua intenção de ser tributada pelo lucro real, motivo pelo qual os valores apurados no LALUR fora lançados como declaração inexata.
- No tocante ao SPED Contábil, que contém a ECD e o Demonstrativo de Apuração do Resultado do Exercício (DRE), observou-se a não escrituração de algumas notas fiscais de vendas do contribuinte, razão pela qual:
  - foram realizados ajustes nos faturamentos mensais de julho/2011 e fevereiro/2012, a partir das informações registradas nas notas fiscais eletrônicas emitidas pela fiscalizada;
  - no mês de julho/2011, a empresa não escriturou receita das notas fiscais nºs 9677, 9678, 9679, 9680 e 9684, perfazendo redução de R\$ 48.388,80 no faturamento declarado em DRE;

- no mês de fevereiro/2012, a pessoa jurídica não somou a receita da nota fiscal nº 12256, perfazendo redução de R\$ 9.000,00 no faturamento declarado em DRE;

- estas mesmas omissões foram observadas nos DACONS e memória de cálculo da apuração do PIS e da COFINS devidos. Tais diferenças de faturamento, no que tange ao PIS e à COFINS, foram lançadas como infração reflexa do IRPJ e CSLL, "Receitas Não Contabilizadas" (processo nº 10825.722788/2015-53). Imputou-se a multa qualificada a esta situação.

· Termos de Intimação de 12/02 e 31/03/2005:

- "...procedeu-se à glosa de lançamentos nominados Arrendamento Mercantil, contas de despesas 41080071400 – Arrendamento Mercantil - prd e 41080071100 – Arrendamento Mercantil – adm (...);

- "Realizaram-se ainda outras glosas, devido a lançamentos na contabilidade em duplicidade ou inexistência de pagamentos (...)" Obs.: Anexo II do TVF (fls. 251/252);

- "Imputou-se, nestas situações, a multa qualificada, quando inexistente qualquer comprovação da despesa."

· Termo de Intimação de 17/05/2015:

- "...procedeu-se à glosa de lançamentos listados no Anexo III a este Termo, com respectivas justificativas. Pertinente informar que os lançamentos glosados tendo por fundamento a não apresentação de qualquer comprovante de despesa efetivamente paga imputou-se a multa qualificada."

- "Cobra-se ainda, nesta situação, o IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados (pagamentos sem causa), vide última coluna do Anexo III. Tudo conforme artigo 674 do Regulamento do Imposto de Renda, que determina que está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais."

· Análise do LALUR: - "...observa-se que a mesma não efetuou a adição da rubrica Brindes (contas 41070021100, 41070021200 e 41070021400), informada como despesa no DRE. Assim, valores referentes a Brindes foram informados como Despesas de Brindes no auto de infração. Os valores relativos a estas despesas encontram-se no Anexo V. Imputou-se, nesta situação, a multa qualificada."

· Afirma a Autoridade Fiscal que as multas aplicadas foram qualificadas em virtude da frequência com que a fiscalizada adotou os artifícios constatados (receitas não contabilizadas e despesas sem comprovação ou em duplicidade), o que evidencia não se tratar de mero equívoco, mas sim de intuito inequívoco de reduzir o resultado tributável. Soma-se a isto:

- "...a apresentação de DIPJs com receitas zeradas, não apresentação da ECD, não confissão de débitos (em DCTF) de IRPJ e CSLL nos períodos ora fiscalizados, demonstrando que a pessoa jurídica teve a intenção de ocultar a sua real situação

perante o Fisco Federal, caracterizando-se assim, em tese, a sonegação fiscal. Assim, adequada a imputação da multa qualificada, conforme § 1º, do art. 44, da Lei 9.430/96, das infrações relativas ao IRPJ e CSLL.”

## 2. Da Impugnação

### Do Cerceamento de Defesa

· Após citar o art. 2º da Lei nº 9.784/99 e elencar os princípios que regem a atuação da Administração Pública, afirma a Impugnante que tal atuação deve, em conformidade com o princípio da legalidade, ser pautada nos estritos ditames legais, citando a doutrina pátria nesse sentido. Ressalta também o princípio da motivação dos atos administrativos e a garantia constitucional da ampla defesa, a qual só pode ser exercida mediante o prévio conhecimento da acusação. Aduz, também, que a violação de qualquer dos princípios básicos pela Administração torna inválido o ato administrativo e inapto a produzir os efeitos que lhe são inerentes.

· Aduz a ocorrência de cerceamento do direito de defesa no presente caso, pois “...cabia ao Fisco especificar minuciosamente quais foram os lançamentos considerados, face aos inúmeros documentos apresentados pela contribuinte”, isto é, “haveria a necessidade de um levantamento específico, pormenorizado”; e que caberia ao Fisco a realização de diligências em busca da verdade material, para somente após lavrar o auto de infração.

### Da Multa Qualificada

· Observou que a Fiscalização agravou a multa de ofício para o patamar de 150% em relação a algumas infrações. Citou Acórdão do 1º Conselho de Contribuintes de 2005 segundo o qual, para a referida majoração da multa, é necessário haver elemento concreto (prova) do evidente intuito de sonegação, exigindo-se também que seja minuciosamente justificado e comprovado nos autos tal intuito, conforme dispõe a Lei nº 4.502/64 em seus artigos 71 a 73.

· A empresa deixou à disposição da Fiscalização todos os seus documentos fiscais; contudo, em razão do grande volume de documentos, teria a equipe fiscal decidido trabalhar por amostragem, solicitando informações pontuais sobre lançamentos de alguns grupos de contas da empresa. Tais informações foram repassadas à Fiscalização.

### Da Inexistência do Evidente Intuito de Fraude

· Não há que se falar em evidente intuito de fraude quando todos os documentos solicitados, inclusive extratos bancários, foram entregues à Fiscalização, como esta mesma afirmou em seu relatório fiscal. A autuada em momento algum negou ou omitiu qualquer documento/informação, não havendo como imputar-lhe infração de cunho criminal.

· As incorreções encontradas na documentação, como admitiu a própria empresa, tratam-se de meros equívocos, erros de digitação.

Por fim, requer a Impugnante: a) o acolhimento da preliminar de nulidade suscitada, declarando-se nulo todo o procedimento fiscal; b) a redução da multa ao patamar de ordinário de 75%; c) no mérito, a anulação dos Autos de Infração.

A Impugnação foi julgada improcedente pela DRJ/RPO, conforme acórdão n. 14-63.738, de 19 de janeiro de 2017 (e-fls. 2.428), o qual recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2012, 2013

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação se encontraram plenamente assegurados.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE.

Mantém-se a multa por infração qualificada quando reste inequivocamente comprovado o evidente intuito de fraude.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS. COFINS. CSLL.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

Irresignado, o ora Recorrente apresenta Recurso Voluntário de e-fls. 2.459, no qual repete *ipsis litteris* os fundamentos apresentados em sede de Impugnação.

Ao final, requer o provimento do recurso.

É o relatório do necessário.

## VOTO

Conselheiro Aílton Neves da Silva, Relator.

### Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do art. 43 c/c o 65 da Portaria MF nº 1.634/2023 (Regimento Interno do CARF).

Demais disso, observo que o recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

**Preliminar de Nulidade do Auto de Infração por cerceamento do direito de defesa**

Como relatado, o Recorrente evoca a declaração de nulidade do auto de infração face ao suposto cerceamento de seu direito de defesa, elencando como fundamentos recursais, as mesmas razões de defesa já apresentadas em sede de impugnação e já enfrentadas pela instância de primeiro grau, acrescentando que a análise do tema foi feita de forma superficial pelo colegiado *a quo*.

O acórdão recorrido assim se pronunciou sobre o tema:

(...)

**Cerceamento de Defesa**

Preliminarmente, a impugnante invocou os princípios norteadores da Administração Pública e alegou cerceamento de seu direito de defesa, pois caberia ao Fisco especificar, de forma específica e pormenorizada, quais lançamentos foram considerados, dentre os inúmeros documentos fornecidos pela contribuinte; e que haveria a necessidade de realização de diligências em busca da verdade material.

Nota-se, de plano, que a preliminar suscitada não procede, vez que o procedimento fiscalizatório foi realizado em estrita obediência às normas legais pertinentes.

Ao contrário do alegado pela Autuada, observo, pela análise do Termo de Verificação Fiscal e Anexos que o integram (fls. 241/256), que foram devidamente indicadas as razões de fato e de direito que ensejaram o lançamento, sendo descritos, de forma específica e detalhada os eventos/lançamentos contábeis apreciados, bem como os documentos que subsidiaram a ação fiscal e conclusões desta decorrentes.

Também não há que se cogitar da realização de diligência, pois todos os atos e procedimentos indispensáveis ao desenvolvimento da fiscalização foram adotados. Concedeu-se à fiscalizada, por sucessivas intimações, a oportunidade de apresentar os esclarecimentos e informações pertinentes, justamente com vistas à apurar a realidade dos fatos.

Cumpre ainda notar que não se verifica dos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, de 6 de março de 1972, verbis:

*“Art. 59. São nulos;*

*I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”*

Sendo os atos e termos lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade, e garantido o mais absoluto direito de defesa, não há que se falar em nulidade dos autos de infração, tampouco em cerceamento de defesa.

Ademais, prescreve o citado Decreto que:

*“Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.*

*Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*

Numa leitura atenta dos dispositivos acima transcritos, verifica-se que a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo. Antes disso, não há litígio e, por consequência, não pode haver cerceamento de direito de defesa.

Após a ciência do lançamento, o contribuinte tem o prazo de trinta dias para ter vista do inteiro teor do processo no Órgão Preparador e apresentar impugnação escrita, instruída com os documentos em que se fundamentar, exercitando seu direito ao contraditório e à ampla defesa, tal como procedeu a Impugnante. Portanto, deve ser rejeitada a preliminar de nulidade dos Autos de Infração impugnados.

Pois bem, da análise das razões de defesa, observa-se que o Recorrente se sentiu prejudicado diante do indeferimento de seu pedido de diligência e da falta de especificação de forma pormenorizada de quais lançamentos foram considerados, dentre os inúmeros documentos fornecidos por ele à fiscalização.

Sobre a diligência, observa-se que a decisão recorrida a considerou desnecessária, fundada, em suma, no entendimento de que todos os atos e procedimentos indispensáveis ao desenvolvimento da fiscalização teriam sido adotados.

Não vislumbro alterações a fazer na decisão recorrida quanto a este ponto.

Da leitura dos textos precedentes, observa-se que a instância *a quo* indeferiu a diligência de forma fundamentada, por entendê-la dispensável para o deslinde do presente julgamento, o que está perfeitamente de acordo com a legislação regente da matéria. A propósito, há Súmula do Carf neste sentido:

Súmula CARF nº 163

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Deve ser esclarecido que a decisão de realização ou não de diligência está dentro do campo de discricionariedade do órgão julgador, e não do impugnante, sendo tal procedimento justificável na medida em que os elementos constantes nos autos não sejam suficientes à

formação de convicção do julgador e ao deslinde da lide – o que não foi o caso -, ou, ainda, no caso de a prova reclamada não puder ser produzida pela parte por motivo de força maior - conforme reza o art. 16 do Decreto nº 70.235/72 - o que também não foi objeto de alegação nos autos.

Assim, ao efetivar sua impugnação, deveria o contribuinte estar de posse dos documentos comprobatórios de suas alegações, como, inclusive, determina a legislação comercial, não sendo minimamente aceitável a evocação de diligência ao órgão julgador para obtenção de provas que deveriam obrigatoriamente estar sob a guarda do próprio Recorrente.

Quanto à evocação da nulidade do lançamento, também acompanho o entendimento expresso pelo acórdão recorrido sobre o tema, reforçando os mesmos argumentos aduzidos pelo colegiado *a quo*.

Entendo que a descrição da infração, ainda que lacônica, não macula o lançamento, se os termos em que elaborada foram suficientes à compreensão da controvérsia, o que, a meu ver, ocorre no caso em apreço.

De outra parte cabe frisar, como bem apontado no acórdão recorrido, que no âmbito do processo administrativo fiscal federal, o reconhecimento da nulidade é condicionado à ocorrência de alguma das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, quais sejam:

- atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
- despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Do exame dos autos, não se vislumbra demonstração de quaisquer das situações supra.

Por outro lado, do ponto de vista processual, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa se ausente a demonstração de prejuízo concreto ao interessado, conforme rezam os artigos 282 e 283 do CPC, que se aplicam subsidiariamente ao processo administrativo tributário.

Nesse sentido, não vislumbro mácula no auto de infração, eis que contém todos os dados de identificação do contribuinte e os elementos fáticos e jurídicos que fundamentaram a autuação.

Face ao exposto, rejeito a preliminar de nulidade suscitada.

### **Mérito**

De início, cabe lembrar que a única matéria devolvida a análise de mérito recursal envolve a redução da multa qualificada, e que o Recorrente reproduz *ipsis litteris* os argumentos e fundamentos apresentados em sede de impugnação, já enfrentados pela instância de primeiro grau nos seguintes termos (destaques do original):

(...)

#### Multa Qualificada e Evidente Intuito de Fraude

Passa-se a analisar a alegação da Impugnante no sentido de que não caberia a aplicação da multa de ofício qualificada (150%), por não estar comprovado o evidente intuito de fraude que caracteriza a sonegação e justifica a qualificação da multa, já que a mesma teria apresentado todos os documentos solicitados pela Fiscalização e que as incorreções por esta apuradas seriam meros equívocos.

De início, esclareça-se que a referida multa está fundamentada na Lei nº 9.430/96, art. 44, I, § 1º, c/c a Lei nº 4.502/64, art. 71, I, a seguir transcritos:

#### **Lei nº 9.430, de 1996.**

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (...)*

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

#### **Lei nº 4.502, de 1964.**

*Art 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa **tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:***

*I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

(Grifou-se)

A Lei nº 4.729/65, em seu art. 1º, I, explicitou melhor esse conceito ao dispor que constitui crime de sonegação fiscal prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes da pessoa jurídica de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei.

No caso em tela, vemos que a aplicação de multa de ofício qualificada encontra-se devidamente amparada pela legislação tributária, nos termos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Como bem destacado no relatório fiscal, de plano a contribuinte omitiu informações relevantes em relação aos períodos fiscalizados, por exemplo, ao transmitir DIPJs com receitas “zeradas”, não confessar nenhum débito de IRPJ e CSLL em DCTF, bem como apresentar a Escrituração Contábil Digital (ECD) e Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (DACONs) somente após o início da ação fiscal.

Tais condutas, aliadas a reiteradas omissões/irregularidades observadas na escrituração da autuada (receitas não contabilizadas e despesas sem comprovação ou em duplicidade) demonstram a intenção desta em ocultar sua real situação perante o Fisco Federal, induzindo-o à errônea conclusão de que não possuía faturamento nos aludidos períodos. Pertinente ressaltar, neste ponto, que, ao contrário do alegado na peça contestatória, a empresa não apresentou todos os documentos solicitados pela Fiscalização, não vindo a comprovar todas as despesas lançadas em sua contabilidade.

Da mesma forma, impende registrar que também destoa do asseverado pela Impugnante o fato de que a fiscalização em tela não foi realizada por amostragem, mas, somente no Termo de Intimação de 12/12/2014, para fins elucidativos, tomou-se como exemplo um conjunto de lançamentos para que a contribuinte justificasse a divergência entre os valores contidos em notas fiscais eletrônicas e os lançados como recebidos em sua contabilidade. Não obstante, a análise/auditoria foi realizada tomando-se por base todos os elementos e documentos contábeis e fiscais disponibilizados à equipe fiscal.

Pelo exposto, voto por manter a multa qualificada para os lançamentos/infrações aos quais foi aplicada.

Nada a reparar nos fundamentos denegatórios do pleito constantes dos excertos supra, exceto no que tange à quantificação da multa qualificada. É que a Lei nº 14.689/23 alterou o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, fixando o novo limite de 100% à aplicação da multa de ofício qualificada, na hipótese de ausência de comprovada reincidência, em substituição ao percentual de 150%, aplicado no lançamento. Confira-se (destaques deste relator):

**Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:**

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

**§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:** (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

[...]

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

**VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;** (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

O advento da novel legislação enseja a aplicação do princípio da retroatividade benigna insculpido no artigo 106, II, “c”, do CTN ao lançamento, devendo o percentual de multa qualificada ser reduzido à 100%, tendo em vista que a Lei nº 14.689/2023 comina penalidade menos severa do que a prevista na lei vigente ao tempo de ocorrência do fato gerador tributário.

Nesse quadro, o provimento parcial do recurso para reduzir a multa qualificada ao novo patamar de 100% é medida que se impõe ao colegiado.

### **Dispositivo**

Diante de todo o exposto, rejeito a preliminar suscitada e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso para reduzir a multa qualificada a 100%, face a aplicação do princípio da retroatividade benigna de que cuida o artigo 106 do Código Tributário Nacional, e conforme estabelecido pela nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, por meio das alterações introduzidas pela Lei nº 14.689/2023.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Aílton Neves da Silva**